



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10932.720126/2016-11
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2201-005.559 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de outubro de 2019
Recorrente KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS, CONJUNTOS E SISTEMAS EIRELI, OUTROS E FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO EXONERADO

Não se conhece do recurso de ofício quando não há valor de crédito exonerado.

RECURSO VOLUNTÁRIO INTEMPESTIVO. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ser apresentado no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência da decisão. Eventual recurso formalizado fora do prazo deve ser tido por intempestivo, do que resulta o seu não conhecimento e o caráter de definitividade da decisão proferida pelo Julgador de primeira instância.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR.

A aplicação da responsabilidade passiva solidária exige a presença de interesse jurídico comum, que é aquele em que as pessoas são consideradas como sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. O mero interesse econômico entre tais sujeitos ou o interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica, afasta a aplicação da responsabilidade solidária.

Para caracterizar o interesse jurídico comum é necessário a presença de interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em conjunto na situação que o constitui, isto é, quando participam em conjunto da prática do fato gerador tal qual descrito na hipótese de incidência.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para atribuição de responsabilidade pessoal.

A responsabilidade tributária pessoal tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A expressão infração à lei diz respeito à lei comercial ou civil e não à lei tributária.

Os diretores, gerentes de pessoas jurídicas de direito privado somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes de atos

praticados fora dos limites de suas respectivas competências, isto é, quando manifestamente excedem os limites da sua função e praticam atos não abrangidos pelas finalidades da empresa.

Não restando comprovado que os atos de administração foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, deve-se afastar a responsabilidade tributária pessoal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto aos recursos voluntários apresentados pelo contribuinte autuado e pelos responsáveis solidários Antônio Campelo Haddad Filho e Sebastião Luís Pereira de Lima, por unanimidade de votos, em não conhecê-los, em razão de sua intempestividade. Já em relação aos recursos voluntários formalizados pelos responsáveis solidários Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança, acordam os membros do colegiado, também por unanimidade de votos, em dar-lhes provimento para afastar a responsabilidade solidária a estes imputada.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração que tem por objeto exigência de multa isolada aplicada no percentual de 150% sobre as compensações previdenciárias realizadas indevidamente pela KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS, CONJUNTOS E SISTEMAS EIRELI durante as competências de 01/2001 a 06/2011, 05/2012 a 12/2013 e 13º salários de 2012 e 2013, do que resultou na constituição do crédito tributário no montante de R\$ 12.983.787,77.

De acordo com o *item 12. Da Irregularidade – Compensação Indevida de Contribuição Previdenciária* constante do Termo de Descrição dos Fatos (e-fls. 1107/1148), a KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS teria compensado valores de contribuições previdenciárias sem que comprovasse documentalmente a legitimidade do crédito utilizado, sendo que quando foi intimada a fazê-lo teria alegado que o pretense direito creditório estava amparado em teses jurídicas relativas aos recolhimentos de contribuições sobre verbas ou rubricas indenizatórias (1/3 de férias, 13º salário no aviso prévio, auxílio doença, horas extras, gratificações, salário maternidade, adicional noturno, SAT, banco de horas, INCRA e SEBRAE).

A rigor, a KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS ora compensou integralmente somente o valor devido a título de contribuição da empresa, ora de forma parcial, sendo a parte não compensada abatida com a dedução dos valores relativos ao salário família e salário maternidade, ora compensou o valor da contribuição tanto da parte da empresa quanto da parte dos segurados.

Segundo a autoridade fiscal, a inserção indevida de compensações em GFIP quando a empresa tinha conhecimento de que não possuía créditos regulares e legítimos aliada a circunstância de que a empresa havia procedido de maneira tal em outras oportunidades, o que teria caracterizado a prática de condutas reincidentes, que, aliás, haviam sido objeto dos PAF's n. 10932.720032/2012-18 e 10932.720033/2012-54, cujas decisões finais foram pela manutenção integral das glosas de compensações, teria configurado a falsidade da declaração com intuito de eximir-se total ou parcialmente do pagamento da contribuição previdenciária, consoante prescreve o artigo 89, § 10 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.

Impende destacar que a fiscalização entendeu pela responsabilidade tributária dos Srs. Jonas Hipólito de Assis, Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança, Maristela Astorri Nardini, Sebastião Luis Pereira de Lima e Antônio Campello Haddad Filho, os quais, na condição de sócios e administradores, teriam praticado atos com excesso de poderes e com infração à lei tributária, nos termos do que dispõe o artigo 135 do CTN. Ainda sob este aspecto da sujeição passiva a fiscalização dispôs que as pessoas físicas indicadas também agiram com interesse comum na situação ao procederem no sentido de que a contribuinte obtivesse o resultado de nada recolher ou de nada declarar, de modo que tal situação teria atraído a aplicação do artigo 124, I do CTN.

Além do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal prescrito no artigo 124, I do CTN, a autoridade fiscal entendeu pela aplicação do artigo 207, parágrafo único do Decreto n. 3.000/99 em relação aos Srs. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Maristela Astorri Nardini, uma vez que no momento da paralisação abrupta que se deu com o abandono da atividade empresarial havia litigância na área judicial entre tais administradores acerca da alienação das cotas societárias (processo n. 1028981-91.2014.8.26.0564, 3ª Vara Cível de São Bernardo do Campo – São Paulo).

Com efeito, os *Termos de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal* foram encaminhados aos respectivos devedores, tendo sido anexados aos autos às seguintes folhas: (i) KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS (e-fls 1179/1180); (ii) Jonas Hipólito de Assis (e-fls. 1182/1184); (iii) Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança (e-fls. 1186/1188); (iv) Maristela Astorri Nardini (e-fls. 1190/1192); (v) Sebastião Luis Pereira de Lima (e-fls. 1194/1196); e (vi) Antônio Campello Haddad Filho (e-fls. 1198/1200).

A intimação dos devedores foi realizada por via postal e através da expedição de editais. Os sócios Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança foram devidamente cientificados da autuação fiscal por via postal em 10.12.2016, conforme se atesta dos AR's juntados, respectivamente, às e-fls. 1302 e 1304 e e-fls. 1319. Os sócios Sebastião Luis Pereira de Lima e Antônio Campello Haddad Filho também foram intimados por via postal, tendo sido devidamente cientificados em 12.12.2016, de acordo com os AR's colacionados, respectivamente, às e-fls. 1308 e 1310 e e-fls. 1319. Já a intimação da Sra. Maristela Astorri Nardini ocorreu através do Edital SEFIS n. 091/2016 (e-fls. 1315), o qual foi publicado no D.O.U. em 13.12.2016 (e-fls. 1314). A intimação da empresa KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS foi realizada por meio do Edital SEFIS n. 094/2016 (e-fls. 1323), que, segundo

a autoridade fiscal, restou afixado na respectiva Unidade em 14.12.2016, sendo desafixado em 28.12.2016.

À exceção da Sra. Maristela Astorri Nardini, os demais devedores apresentam suas respectivas peças impugnatórias as quais foram juntadas aos autos às seguintes folhas: (i) Antônio Campello Haddad Filho (e-fls. 1351/1418); (ii) Sebastião Luis Pereira de Lima (e-fls. 1435/1502); (iii) Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança (e-fls. 1516/1535); (iv) Jonas Hipólito de Assis (e-fls. 1579/1598); e (v) KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS (e-fls. 1660/1691).

As defesas dos Srs. Antônio Campello Haddad Filho e Sebastião Luis Pereira de Lima foram apresentadas pelo mesmo patrono, o que significa dizer que as arguições ventiladas nas respectivas peças impugnatórias são idênticas. A propósito, os referidos responsáveis tributários suscitaram as seguintes pontos:

(i) **Das Preliminares**

Decadência parcial: Que tendo em vista que a notificação da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 12.12.2016, teria decaído o direito de lançar em relação a fatos geradores ocorridos até 12.12.2011, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN;

Ofensa aos princípios da legalidade, Cientificação e isonomia: Que nos termos do artigo 7º, I do Decreto n. 70.235/72 não foi dado aos impugnantes a oportunidade de esclarecimentos e informações, enquanto que para outros tal oportunidade foi concedida. Essa situação torna o presente auto de infração nulo em sua integralidade em razão da violação à legalidade, seja por ofensa ao princípio da Cientificação ou por ofensa ao princípio da isonomia;

Do vício insanável existente no lançamento: Que de acordo com o artigo 142 do CTN, a autoridade fiscal não teria demonstrado quais seriam as circunstâncias que autorizariam a responsabilização dos impugnantes. A fiscalização deveria ter demonstrado cabalmente todas as circunstâncias fáticas que levaram a concluir que os impugnantes deveriam ser responsabilizados pelo crédito em exigência. O fiscal não demonstrou cabalmente todas as circunstâncias fáticas que levaram a glosa das compensações e ainda deveria ter comprovado que a conduta da empresa Karmann Ghia foi dolosa e fraudulenta e, ainda, que houve apresentação de declaração falsa para, então, aplicar a multa isolada de 150%;

Da ofensa ao princípio da verdade material: Que caberia à administração demonstrar de forma cabal que suas alegações correspondem ao real acontecimento no mundo fenomênico. No presente caso o nobre julgador não obteve sucesso nessa jornada, pois pautou-se unicamente em suposições alicerçadas na falta de atendimento da fiscalização (conduta realizada por outras pessoas) para responsabilizar os impugnantes; e

Ofensa ao princípio da moralidade: Que no caso presente foi concedido tratamento diferenciado entre as pessoas que foram responsabilizadas pelo crédito tributário em comento, eis que foi dada a oportunidade para que alguns se manifestassem sobre as exigências feitas pela autoridade fiscal, o que não ocorreu em relação aos impugnantes, bem assim que não há

qualquer elemento contumaz que justificasse a responsabilização dos impugnantes, fatos esses que não podem ser admitidos sob pena de ofensa ao princípio da moralidade;

(ii) **Do Direito**

Da ilegitimidade passiva do impugnante – não configuração das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN: Que para que houvesse transferência da responsabilidade da pessoa jurídica para os diretores, gerentes ou representantes seria necessária que tais pessoas tivessem praticado atos lesivos ao Erário com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Não restou configurada a prova de que os impugnantes enquadravam-se em uma das hipóteses para que fossem incluídos como sujeitos passivos. Não há que se falar que a glosa de compensação pode ensejar a responsabilização de terceiros;

Da inocorrência de infração à lei: Que caberia à fiscalização ter demonstrado qual ato praticado com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto;

Do ônus da prova de eventual atuação dolosa dos impugnantes: Que não há prova que permita concluir pela aplicação dos artigos 124 e 135 do CTN;

Da extinção da obrigação tributária pela compensação – legitimidade dos créditos apurados: Que toda a compensação foi realizada com fundamento em laudos técnicos desenvolvidos por profissionais habilitados, uma vez que várias contribuições foram exigidas pelo Fisco ao arrepio do conceito constitucional de salário de contribuição;

Do direito à compensação: Que o artigo 89 da Lei n. 8.212/91 disciplina a compensação de contribuições previdenciárias, determinando que o procedimento de compensação deve ser estabelecido pela RFB. Regulamentando a disposição do referido artigo 89 a Receita Federal editou a IN n. 900/2008. De acordo com o artigo 44 § 7º da IN n. 900/2008, o único procedimento adequado para formalizar a compensação de contribuições previdenciárias é por meio da informação da compensação em GFIP com o lançamento do valor do crédito apurado;

Compensação – forma de extinção do crédito: Que nos termos do artigo 156, I do CTN a compensação extingue o crédito tributário e que a empresa Karmann Ghia havia extinguido alguns créditos por meio de compensação, conforme expressa autorização do artigo 89, § 10 da Lei n. 8.212/91, seguindo o procedimento indicado na IN n. 900/2008;

Do direito creditório decorrente da incidência do tributo: Que os créditos utilizados nas compensações glosadas são provenientes da incidência indevida de contribuição previdenciária sobre 1/3 de férias, 13 salário proporcional ao aviso prévio, auxílio doença, horas extras, gratificações, salário maternidade, adicional noturno, SAT, banco de hora, INCRA e SEBRAE. O que dá ao contribuinte o direito de pleitear a restituição de tributos é a incidência indevida do tributo e não seu efetivo pagamento;

Da ausência de subsunção à hipótese de incidência da multa aplicada: Que a fiscalização entendeu que os créditos utilizados seriam inexistentes de fato, pois não houve demonstração de sua origem, não havendo processo administrativo ou judicial que suportasse as compensações e que não havendo falsidade na declaração, abuso de direito ou má-fé ou qualquer meio fraudulento não haveria justificção para aplicação da penalidade;

Da inoerência de falsidade na declaração: Que não há que se falar em declaração falsa a ensejar a aplicação da multa, de modo que o caso dos autos não se subsume à hipótese descrita no artigo 89, § 10 da Lei n. 8.212/91. Não é qualquer compensação não homologada que será punida com a aplicação da multa ali estabelecida. Apenas a compensação que é feita com declaração comprovadamente falsa é que será punida. O fato de a fiscalização puramente discordar da compensação formalizada não autoriza a aplicação da multa punitiva. Não houve declaração falsa ou inexata. Pelo contrário, lançou-se em GFIP todos os fatos imponíveis da Contribuição Previdenciária, informando o saldo de contribuição devida, bem como a existência de crédito que teria ensejado a compensação. O procedimento de compensação observado foi exatamente aquele previsto na Lei n. 8.212/91;

Da inoerência de fraude: Que todos os fatos imponíveis das obrigações tributárias que ocorreram normalmente no mundo social foram declarados formalmente na correspondente GFIP. Nos termos do artigo 72 da Lei n. 4.052/62, só há fraude quando o contribuinte busca evitar ou diferir o pagamento do tributo, excluindo ou modificando as características essenciais da obrigação tributária. É incontroverso que houve a constituição do valor correto das contribuições previdenciárias por meio da entrega de GFIP, tanto que não houve lançamento de nenhum valor suplementar;

Do ônus da prova em processo administrativo: Que na hipótese dos autos, o fato legalmente previsto que daria ensejo à aplicação da multa de 150% seria a existência de falsidade de declaração apresentada pela empresa Karmann Ghia, sendo que o fisco não fez prova alguma da existência de falsidade da declaração, não obstante o prescritivo legal determinar expressamente que a aplicação da penalidade dependa da comprovação da falsidade. Caberia ao Sr. Fiscal demonstrar a alegada falsidade de declaração apresentada pelo contribuinte. Todavia, deixou de fazê-lo, e nem poderia, uma vez que a empresa não apresentou quaisquer documentos com inexatidão de informações, motivo por que não merece subsistir a multa erroneamente aplicada; e

Da inconstitucionalidade da multa aplicada - Caráter confiscatório da multa: Que a multa de 150% aplicada sobre as compensações glosadas não se coadunam com o sistema jurídico tributário, devendo-se respeitar os aspectos da proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento, de modo que a multa deve ser reduzida, porquanto é contrária aos limites constitucionais e legais.

As impugnações dos Srs. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança e Jonas Hipólito de Assis também foram elaboradas pelo mesmo causídico, sendo que as alegações ali constantes não são de todo idênticas.

As alegações que não são comuns são as seguintes: (i) na defesa do Sr. Eudes restou assentado no tópico *Da não interrupção ou extinção da pessoa Jurídica Karmann Ghia* que o caso em apreço não comportava a aplicação do artigo 207, parágrafo único, inciso III, do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, uma vez que não houve a interrupção ou extinção da empresa, tendo ocorrido apenas a suspensão temporária de suas atividades em razão da disputa judicial em torno do controle societário da empresa; por outro lado, (ii) na impugnação do Sr. Jonas foi alegado no tópico *Da exclusão da responsabilidade do impugnante em relação à situação "A" do termo de descrição dos fatos* que sua responsabilidade deveria ser excluída em relação ao período de 01.01.2011 a 30.09.2012, haja vista que naquele período inexistia qualquer vínculo societário entre ele e a empresa Karmann Ghia. No mais, as defesas apresentaram as seguintes alegações comuns:

(i) **Do Mérito**

Da ausência de responsabilidade pessoal e direta dos impugnantes: Que a responsabilização pessoal com base no artigo 135 do CTN depende da comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, sendo que no caso em tela não é possível verificar a comprovação específica da conduta dolosa dos sócios e tampouco a individualização de cada uma delas. A responsabilidade foi atribuída tão-somente com base no fato de que os impugnantes figuraram no quadro societário durante o período fiscalizado. Ademais, não há que se falar na responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do CTN, uma vez que não houve comprovação do interesse jurídico comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. As supostas irregularidades deviam ser opostas unicamente à empresa Karmann Ghia;

Da ausência de individualização da conduta e da interpretação mais favorável ao sujeito passivo: Que não houve maiores especificações e detalhamentos em torno da individualização da conduta de cada um dos sócios e administradores que permitiria a imputação de responsabilidade pessoal. A atribuição de responsabilidade pessoal depende não somente da comprovação da conduta com excesso de poderes, mas, também, de sua individualização. Além do mais, havendo-se dúvida em relação à individualização e autoria das condutas, faz-se necessário interpretar a legislação tributária sancionatória de maneira mais benéfica aos impugnantes, nos termos do artigo 112 do CTN, o que implicaria, pois, a exclusão da responsabilidade pessoal;

Da impossibilidade de concomitância da responsabilização da pessoa jurídica e de terceiros: Que a melhor interpretação do artigo 135 do CTN leva a crer que o legislador pretendeu responsabilizar a própria pessoa do terceiro que age em afronta ao contrato, estatuto ou à lei, não cabendo à fiscalização autuar pelo mesmo ato tanto a empresa quanto terceiros, sendo que além da ausência de comprovação e individualização das condutas dos impugnantes, o que ensejaria a aplicação do *in dubio pro reo*

previsto no artigo 112 do CTN, a própria empresa Karmann Ghia já havia sido devidamente penalizada; e

Da verdade material no processo administrativo: Que a observância ao princípio da verdade material no processo administrativo fiscal corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal, de modo que o mero formalismo, exterior à lei, não deve constituir óbice ao reconhecimento dos créditos tributários apurados em conformidade com a legislação que rege a matéria, além do que a fiscalização não procedeu com vistas à verdade material ao atribuir a responsabilidade pessoal do Impugnante sem demonstrar de forma cabal e individualizada a conduta por ele praticada com excesso de poderes ou com infração à lei.

Já na peça impugnatória da KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS foram apresentadas as seguintes alegações:

(i) **Das preliminares**

Da posterior juntada de documentos: Que a invasão de seu estabelecimento pelo Sindicato dos Metalúrgicos constitui motivo de força maior que inviabilizou por absoluto o levantamento das provas documentais necessárias para instruir a impugnação e que, portanto, nos termos do artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72, deveria ser-lhe assegurada a juntada posterior de documentos;

Da necessidade de conversão em diligência: Que havia a necessidade de se converter o julgamento em diligência, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto n.º 70.235/1972, a fim de que fosse dado à Impugnante a oportunidade de atender as exigências da fiscalização, consubstanciadas no Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, lavrado em 04/07/2016, sob pena de acarretar a nulidade do processo em epígrafe, com fulcro do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/1972; e

Da decadência parcial – competência de 2011: Que houve recolhimento a menor das contribuições em razão da glosa das compensações declaradas, de modo que, em havendo recolhimento (ainda que parcial), dever-se-ia aplicar a regra decadencial constante do artigo 150, § 4º do CTN, de modo que diante do prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN restaria evidente que os valores supostamente devidos em razão da glosa das compensações feitas nas competências de 01/2011 a 06/2011 já estavam atingidos pelo vício da decadência, motivo pelo qual não poderiam ser utilizados como base de cálculo da multa de 150% lançada.

(ii) **Do Mérito**

Da exigência de comprovação da falsidade da declaração apresentada: Que a comprovação por parte do Fisco da falsidade das declarações apresentadas pelo sujeito passivo é pressuposto fundamental para a aplicação da multa de 150% constante do artigo 89, § 10 da Lei n. 8.212/91, combinado com o artigo 58 da IN n. 1.300/2012 e que, noutro giro, o §9º do artigo 89 da Lei n. 8.212/91 prevê aplicação de multa de 20% sobre os valores compensados indevidamente;

Da aplicação da interpretação mais benéfica ao contribuinte: Que diante da ausência de qualquer comprovação da falsidade das declarações de compensações seria necessário aplicar o comando do artigo 112 do CTN, interpretando-se a discussão de forma mais benéfica à impugnante; e

Da ausência de proporcionalidade entre o valor do tributo e a multa exigida: Que o valor lançado referente à multa isolada ultrapassa em muito o montante do crédito constituído em decorrência da glosa das compensações declaradas em GFIP, razão por que seria necessário o acolhimento da Impugnação a fim de reconhecer a total improcedência do Auto de Infração.

Em acórdão de e-fls. 1854/1881, a 6ª Turma da DRJ em Belo Horizonte entendeu por considerar a autuação procedente em parte, conforme se pode constatar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

DECADÊNCIA. CIENTIFICAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. INFRAÇÃO DE LEI. FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. ATUAÇÃO DOLOSA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIREITO À COMPENSAÇÃO. MULTA. UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC. CONCOMITÂNCIA DA RESPONSABILIZAÇÃO. ARTIGO 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PERÍODO DE RESPONSABILIZAÇÃO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA.

Na ocorrência de conduta fraudulenta, o prazo decadencial de cinco anos é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para o início da ação fiscal, é suficiente a cientificação de um dos sócios, ou do preposto, responsáveis pela empresa.

O ônus da prova cabe ao contribuinte em relação aos créditos, a seu favor, utilizados em procedimento de compensação.

Configura-se em infração de lei - à legislação tributária, o aproveitamento de créditos ilícitos e incertos.

Inserir créditos inexistentes, em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, representa falsidade de declarações, e conduta dolosa com o objetivo de reduzir o montante devido.

A responsabilidade ocorre quando os administradores da empresa praticam atos com infração à legislação tributária.

Existe direito à compensação se somente se o contribuinte possuir créditos líquidos e certos a seu favor.

Administrativamente não se discute questões de desproporcionalidade e de confiscatoriedade da multa aplicada, ou de utilização da taxa Selic.

A responsabilidade do artigo 135 do CTN é atribuída, concomitantemente, a todos envolvidos na conduta, bem como a pessoa jurídica fiscalizada.

Inaplicável o artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN quando os fatos ocorridos foram revelados no procedimento fiscal.

Comprovado que o sócio administrador não fazia parte do quadro social no período de envio de declarações à Secretaria da Receita Federal do Brasil, a sua responsabilidade pela conduta infratora deve ser excluída.

Impugnação manifestamente intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento e nem comporta julgamento de primeira instância.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido.”

Portanto, a turma votou pela procedência parcial da autuação para (i) manter a multa isolada, (ii) excluir o Sr. Jonas Hipólito de Assis da responsabilidade solidária apenas para o período de 01/2011 a 06/2011, (iii) manter a responsabilidade solidária passiva da empresa Karmann Guia, do Sr. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança, da Sra. Maristela Astorri Nardini, do Sr. Sebastião Luis Pereira de Lima, do Sr. Antônio Campello Haddad Filho e do Sr. Jonas Hipólito de Assis, (iv) declarar a empresa Karmann Guia como revel, haja vista que a sua impugnação foi apresentada intempestivamente e (v) declarar a Sra. Maristela Astorri Nardini como revel em virtude de não ter apresentado defesa.

A propósito, houve a interposição de recurso de ofício ao CARF de acordo com o que prescreve o artigo 34, I do Decreto n. 70.235/72, porquanto, no entendimento do presidente da 6ª Turma da DRJ em Belo Horizonte, a exclusão do Sr. Jonas Hipólito de Assis do polo passivo solidário relativamente ao período de 01/2011 a 06/2011 correspondia a uma exoneração de multa superior ao montante previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

A KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS e os respectivos responsáveis tributários foram, então, intimados do acórdão de 1ª instância de n. 02-74.642. A notificação da empresa foi realizada por meio eletrônico, através de Caixa Postal, Módulo e-Cac da Receita Federal, nos termos do artigo 23, III, “a” do Decreto n. 70.235/72. Já os Srs. Antônio Campello Haddad Filho, Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança e Sebastião Luis Pereira de Lima foram intimados por via postal, nos termos do artigo 23, II do referido Decreto, enquanto que os Srs. Jonas Hipólito de Assis e Maristela Astorri Nardini foram cientificados por edital, vide artigo 23, § 1º, I do Decreto em evidência.

À exceção da Sra. Maristela Astorri Nardini, tanto a KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS quanto os demais responsáveis tributários apresentam seus respectivos Recursos Voluntários, suscitando, pois, as razões de seus descontentamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

De início, devo analisar se os respectivos Recursos Voluntários cumprem com os requisitos de admissibilidade, especialmente no que diz respeito à observância ao prazo estabelecido no artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e, apenas num segundo momento, caso os respectivos recursos sejam passíveis de conhecimento, aí sim, é que procederemos com a análise de suas alegações preliminares e meritórias.

Antes de prosseguir com a análise dos requisitos de admissibilidade dos respectivos Recursos Voluntários, entendo que o Recurso de Ofício interposto pelo presidente da 6ª Turma da DRJ/BHE não deve ser provido. A propósito, o recurso foi interposto com fundamento no artigo 34, I do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

Na hipótese dos autos, note-se que ainda que não tenha havido exoneração referente ao pagamento do pagamento multa, o fato é que a autoridade judicante de 1ª instância entendeu pela exclusão do Sr. Jonas Hipólito de Assis do polo passivo solidário relativamente ao período de 01.2011 a 06.2011, sendo essa a hipótese do artigo 1º, § 2º da Portaria do Ministério Da Fazenda n. 63, de 09.02.2017, cujo teor reproduzo abaixo:

“PORTARIA Nº 63, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2017

MINISTÉRIO DA FAZENDA

GABINETE DO MINISTRO

DOU de 10/02/2017 (nº 30, Seção 1, pág. 12)

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º - O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º - O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º - Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º - Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 3º - Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.” (grifei).

Por essas razões, entendo por conhecer do presente recurso de ofício e, portanto, nego-lhe provimento.

Feita essa colocação, passo a examinar, agora sim, a admissibilidade dos Recursos Voluntários, dando ênfase, portanto, no cumprimento do requisito da tempestividade tal qual previsto no artigo 33 do Decreto n. 70.235/72.

1. Do juízo de admissibilidade dos Recursos Voluntários

1.1. Karmann Ghia Automóveis

Em seu Recurso Voluntário de e-fls. 1941/1964 a KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS assevera no tópico *Da tempestividade* que, até então, não havia sido formalmente cientificada da decisão de 1ª instância, seja por meio das vias ordinárias, seja pela via excepcional de publicação de edital, embora tivesse conhecimento de que as intimações dos responsáveis solidários já haviam sido devidamente realizadas. Por essa razão, a empresa aduz que está por recorrer a este Conselho antes mesmo de ser devidamente intimada do conteúdo do acórdão exarado pela DRJ/BHE, de sorte que o Recurso ora apresentado se mostra plenamente

tempestivo, consoante estabelece o artigo 218, § 4º do Código de Processo Civil, que, aliás, é aplicado subsidiariamente ao processo administrativo por força do artigo 15 do referido Código.

Adiante, a empresa aduz que, subsidiariamente ao que afirmara anteriormente, tomou ciência informalmente do acórdão em 20.12.2017 através de intimação enviada ao Sr. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança e que, portanto, o termo inicial para apresentação do presente Recurso Voluntário teve início em 21.12.2017 e findar-se-ia em 19.01.2018, nos termos do artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, de modo que tendo protocolado o Recurso em 18.01.2018 restaria cumprido o requisito da tempestividade.

Ocorre que a intimação da KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS foi realizada por meio eletrônico, através de Caixa Postal, Módulo e-CAC da Receita Federal, nos termos do artigo 23, III, “a” do Decreto n. 70.235/72. A propósito, note-se que a empresa não se insurge em nenhum momento sobre a modalidade de intimação tal qual realizada, o que nos permite pressupor que a eleição do seu domicílio fiscal eletrônico estava expressamente por ela autorizado.

E de acordo com o artigo 23, *caput* do Decreto n. 70.235/72, as intimações são realizadas ou (i) pessoalmente ou (ii) por via postal ou telegráfica ou, ainda, (iii) por meio eletrônico, não havendo se falar em uma ordem de preferência entre tais modalidades. Aliás, é nesse sentido que prescreve o artigo 23, §3º do referido Decreto. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005).” (grifei).

A prova do recebimento da intimação por meio eletrônico a que se refere a alínea “a” do inciso III considera o domicílio tributário do sujeito passivo a caixa postal disponibilizada no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC), pelo que, nos termos do artigo 23, § 2º, III do Decreto em evidência, as intimações serão efetivamente realizadas 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo ou na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea “a”. Veja-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 23. (*omissis*).

[...]

§ 2º Considera-se feita a intimação:

III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea *a*; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013).” (grifei).

Na hipótese dos autos, a KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS recebeu mensagem de acesso ao acórdão de 1ª instância por meio de sua Caixa Postal eletrônica em 15.09.2017 (e-fls. 1888), sendo que a ciência ocorreu efetivamente em 02.10.2017 (e-fls. 1890) em razão do decurso do prazo de 15 dias a que alude o artigo 23, § 2º, III, alínea “a”, do Decreto n. 70.235/72. Com efeito, o prazo estabelecido no artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 teve início em 03.10.2017 e findou-se em 01.11.2017.

Considerando que a empresa apresentou Recurso Voluntário apenas em 18.01.2018, conforme se pode atestar do *Recibo de Entrega de Arquivos Digitais* juntado às e-fls. 1937, é de se concluir pela sua intempestividade. Aliás, a própria Delegacia da Receita Federal em São Bernardo do Campo já havia lavrado o *Termo de Perempção* dando conta de que o prazo regulamentar de 30 dias havia transcorrido sem que a empresa apresentasse recurso à esta instância de julgamento (e-fls. 1892).

Portanto, tendo em vista que o Recurso Voluntário da KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS foi formalizado em inobservância ao prazo prescrito no artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, devo considerá-lo intempestivo e não conhecê-lo.

1.2. Antônio Campello Haddad Filho

A intimação do Sr. Antônio Campello Haddad Filho foi realizada por via postal de acordo com o que prescreve o artigo 23, II do Decreto n. 70.235/72, tendo sido recebida em 18.12.2017, conforme se pode verificar do AR juntado às e-fls. 1925. Com efeito, o prazo estabelecido no artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 teve início em 19.12.2017 e expirou-se em 17.01.2018.

Tendo em vista que o respectivo Recurso de e-fls. 2245/2314 foi formalizado apenas em 25.01.2018, ou seja, em inobservância ao prazo estatuído no artigo 33 do Decreto n. 70.235/71, devo considerá-lo intempestivo e, portanto, não devo sequer conhecê-lo.

1.3. Sebastião Luis Pereira de Lima

A intimação do Sr. Sebastião Luis Pereira de Lima também foi realizada por via postal, tendo sido recebida em 18.12.2017, conforme se nota do AR colacionado às e-fls 2391 e 2393. Assim, o prazo para interposição de Recurso Voluntário a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 começou a fluir em 19.12.2017 e expirou-se em 17.01.2018.

Considerando que o respectivo Recurso de e-fls. 2316/2385 foi formalizado apenas em 25.01.2018, devo considerá-lo intempestivo e, por conseguinte, não conhecê-lo.

1.4. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança

Em seu Recurso de e-fls. 2164/2188 o Sr. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança assevera que por meio da intimação SECAT n. COB/30/1227/17/NCA encaminhada por via postal (código de rastreamento n. JR440937365BR) tomou ciência do Acórdão n. 02-74.642 em 20.12.2017, de modo que sendo o presente Recurso apresentado em 18.01.2018 restaria cumprido o requisito da tempestividade.

De fato, o Sr. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança foi devidamente intimado da decisão de 1ª instância em 20.12.2017, consoante se verifica do AR juntado às e-fls. 2399. Com efeito, o prazo para interposição de Recurso Voluntário a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 começou a fluir em 21.12.2017 e findou-se em 19.01.2018.

Verificando que o respectivo Recurso foi formalizado em 18.01.2018, devo concluir pela sua admissibilidade ante o cumprimento da tempestividade. Portanto, conheço do presente Recurso Voluntário e passarei a examiná-lo em suas alegações meritórias.

1.5. Jonas Hipólito de Assis

No que diz respeito ao Sr. Jonas Hipólito de Assis, observo que houve tentativa de intimação por via postal (e-fls. 1909), mas o AR foi devolvido, conforme se pode constatar das e-fls. 1915 e 1817. Por essa razão, a DRF em Santo André expediu o Edital Eletrônico n. 002104045, publicado em 26.01.2018 e com data de ciência em 12.02.2018, de sorte que o prazo para interposição de recurso voluntário começou a fluir em 13.02.2018 e findou-se apenas em 14.03.2018.

Em seu Recurso de e-fls. 2089/2115 o Sr. Jonas Hipólito de Assis afirma que por meio da intimação SECAT n. COB/30/1227/17/NCA encaminhada por via postal (código de rastreamento n. JR440937365BR), tomou ciência do Acórdão n. 02-74.642 em 20.12.2017, de modo que tendo apresentado Recurso em 18.01.2018 restaria cumprido o requisito da tempestividade. A rigor, observo que o recorrente alude à intimação SECAT n. COB/30/1227/17/NCA encaminhada ao Sr. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança.

De todo modo, considerando que o Sr. Jonas Hipólito de Assis apresentou seu respectivo Recurso antes mesmo do prazo para tanto, devo conhecê-lo por força do artigo 218, § 4º do Código de Processo Civil¹, aplicado, aqui, supletiva e subsidiariamente, vide artigo 15 do referido Código². Portanto, conhecendo-se do Recurso passarei a analisá-lo em suas alegações de mérito.

2. Das alegações dos Srs. Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança

¹ Cf. Lei n. 13.105/2015. Art. 218. Os atos processuais serão realizados nos prazos prescritos em lei. [...] § 4º Será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo.

² Cf. Lei n. 13.105/2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

De logo, verifico que as alegações suscitadas pelos Srs. Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança são basicamente aquelas já aventadas nas respectivas peças impugnatórias e, por outro lado, são comuns em ambos os recursos, de sorte que os recorrentes continuam por reiterar os seguintes fundamentos:

(i) Da ausência de responsabilidade pessoal e direta dos recorrentes:

Que a responsabilização pessoal prevista no artigo 135 do CTN depende da efetiva comprovação de que as condutas dos agentes foram praticadas com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos;

Que o inadimplemento de tributos ou o descumprimento de obrigações acessórias são condutas que se imputam à própria empresa, de modo que não cabe à fiscalização atuar a pessoa jurídica e automaticamente direcionar a responsabilização aos seus sócios e administradores sem que comprove cabalmente o excesso a respeito das condutas de tais pessoas;

Que a alegação da DRJ/BHE deve ser afastada, uma vez que não restou demonstrado, pela fiscalização, em momento algum, a suposta conduta dolosa imputada aos recorrentes;

Que no ato de lançamento o Fisco tem o dever de provar a ocorrência do fato gerador, bem como eventuais ilícitos ensejadores da responsabilidade tributária, nos termos do artigo 9º do Decreto n. 70.235/72;

Que a empresa Karmann Ghia esteve sob o comando de diferentes sócios durante o processo fiscalizatório, o que demanda não somente a comprovação da prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato ou estatuto social, mas, também, a individualização da conduta de cada sócio que tenha ensejado a sua responsabilização pessoal e direta, sendo que a responsabilidade pessoal foi atribuída tão-somente com base no fato de que os recorrentes figuraram no quadro societário durante parte do período fiscalizado; e

Que em não havendo comprovação efetiva de que os recorrentes tenham atuado com dolo, intuito fraudulento ou excesso de poderes em relação às infrações imputadas à Karmann Ghia, não resta dúvida de que a aplicação do artigo 135, III do CTN deve ser inteiramente afastada.

(ii) Da ausência de individualização das condutas e da interpretação mais favorável aos sujeitos passivos:

Que a atribuição da responsabilidade pessoal depende não somente da comprovação da conduta com excesso de poderes, mas também de sua individualização, haja vista que a presente autuação abrange período em que diferentes sócios estiverem à frente dos negócios da Karmann Ghia;

Que o artigo 112 do CTN impõe que a legislação sancionatória deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, implementando-se a aplicação na seara tributário do princípio do *in dubio pro reo*;

Que havendo qualquer dúvida quanto à individualização e da autoria das condutas, faz-se absolutamente necessário interpretar a legislação

tributária de forma mais benéfica aos recorrentes, o que implica, por conseguinte, a exclusão da responsabilidade;

Que por não haver documentos que demonstrem concretamente a suposta conduta, individualizada e dolosa dos recorrentes, deve ser afastada a alegação da DRJ/BHE, uma vez que, tratando-se de afirmação genérica sem amparo a nenhum documento comprobatório que lhe sustente, não possui o condão de atribuir responsabilidade tributária;

(iii) Da impossibilidade de concomitância da responsabilização da pessoa jurídica e de terceiros:

Que o artigo 135 trata da responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, de sorte que a melhor interpretação do dispositivo leva a crer que o legislador pretendeu responsabilizar a própria pessoa do terceiro que age em afronta ao contrato/estatuto social ou à lei em prejuízo da pessoa jurídica;

Que a regra do artigo 135 do CTN não se trata da solidariedade tal qual prescrita no artigo 124 do CTN, tampouco da responsabilidade solidária estatuída no artigo 134 do CTN, mas, sim, de responsabilidade pessoal do terceiro que, por sua própria conduta, afronta os interesses legais e da pessoa jurídica;

Que não cabe ao agente fiscal pretender autuar tanto a empresa quanto terceiros por um mesmo atos, pois a aplicação do artigo 135 do CTN não requer apenas a condição de sócio/administrador da pessoa jurídica, mas, sim, a prática comprovada de conduta ilícita;

Que não resta claro quais seriam as supostas condutas ilícitas imputadas aos recorrentes, de modo que a única conclusão possível é de que eles foram colocados no polo passivo da autuação simplesmente por integrarem o quando societário da empresa;

Que cabe à autoridade fiscal apontar pormenorizadamente e comprovar a conduta do terceiro tida por abusiva e, assim, responsabilizá-lo, e que, por outro lado, caso a conduta dolosa tenha sido praticada pela própria pessoa jurídica, cabe à fiscalização lavrar o respectivo auto de infração e aplicar apenas a ela a sanção cabível, de modo que ou se pune a pessoa jurídica com a multa qualificada ou, caso se constate a responsabilidade pessoal de terceiro, deve-se responsabilizá-lo pela satisfação do crédito e respectivos acréscimos legais; e

Que além da ausência de comprovação e individualização das condutas dos recorrentes, o que ensejaria a aplicação do in dubio pro reo constante do artigo 112 do CTN, somado ao fato de que a própria empresa Karmann Ghia, pessoa jurídica, já foi devidamente sancionada com a aplicação de multa qualificada de 150% relativamente aos pontos autuados, faz-se necessária a devida exclusão dos recorrentes do polo passivo da autuação lavrada;

(iv) Da não interrupção ou extinção da pessoa jurídica Karmann Ghia:

Que os recorrentes também foram responsabilizados com base no artigo 207, parágrafo único, inciso II do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, sendo que a regra prevista em tal dispositivo exige que a pessoa jurídica seja extinta ou deixe de funcionar sem proceder à liquidação ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação, não sendo, pois, a hipótese dos autos, haja vista que, tal como demonstrado no próprio Termo de Descrição dos fatos, houve apenas a suspensão temporária da empresa Karmann Ghia em razão de disputa judicial cujo objeto era o controle societário da empresa, situação quem, aliás, foi recentemente sanada;

(v) Da verdade material no processo administrativo:

Que se espera que o exame do presente caso tanto no que diz com as circunstâncias fáticas quanto em relação ao elementos jurídicos seja realizado com atenção e garantia ao princípio da verdade material;

Que a observância ao princípio da verdade material no processo administrativo fiscal corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; e

Que não houve a efetiva busca pela verdade material por parte do agente fiscal ao atribuir a responsabilidade pessoal aos recorrentes sem demonstrar de forma cabal e individualiza a conduta por eles praticadas com excesso de poderes ou infração à lei;

Em suas conclusões os recorrentes reiteram, pois, as alegações tais quais formuladas e, de forma sucinta, dispõem o seguinte:

- Que inexistente qualquer comprovação de conduta dolosa ou com excesso de poderes praticados pelos Recorrentes, bem assim não houve individualização da conduta;

- Que também não há se falar na responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do CTN, uma vez que não houve comprovação do interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador do tributo;

- Que, nos termos do artigo 112 do CTN, existindo-se qualquer dúvida quanto à capitulação legal do fato, à extensão das circunstâncias materiais do fato, da autoria ou da natureza ou da penalidade aplicável, o que implica, por conseguinte, a necessidade de afastamento da responsabilidade pessoal; e

- Que a empresa Karmann Ghia foi devidamente sancionada por sua conduta supostamente ilícita, mediante aplicação de multa qualificada de 150%, o que a afasta a possibilidade de aplicação concomitante de responsabilidade pessoal dos Recorrentes, consoante estabelece o artigo 135 do CTN.

Ao final, os recorrentes pleiteiam pelo acolhimento dos respectivos Recursos Voluntários para que, reformando-se a decisão de 1ª instância, possa ser afastada a responsabilidade pessoal tal qual atribuída.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. Antes, aliás, devo afirmar que, a meu modo de ver, a discussão aqui travada tem como cerne a aplicação e interpretação dos artigos 124, I e 135 do CTN, aliada, é claro, às circunstâncias fático-jurídicas que revestem o caso concreto, sendo que as demais alegações jurídicas

apresentam-se como questões marginais que gravitam em torno daquelas, de modo que o desfecho a ser tomado em relação àquelas refletirá e compreenderá a análise do caso como um todo.

3. Dos elementos fático-jurídicos que, segundo a autoridade lançadora, ensejaram a atribuição de responsabilidade aos Srs. Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança

Consoante se verifica do *Termo de Descrição dos Fatos* juntado às e-fls 1107/1148, a autoridade lançadora entendeu pela atribuição de responsabilidade tributária às pessoas físicas sócias e administradoras da KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS, incluindo-se, aí, os Srs. Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança pelos motivos que se passa a expor.

A começar pelas razões expostas às e-fls. 1111/1113, verifica-se que a autoridade fiscal procedeu ao exame do Estatuto Social da KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS na tentativa de deixar à mostra seu quadro societário e respectivas alterações posteriores a que a empresa passou, sendo que a parte que ali nos interessa diz respeito a dois trechos estampados às e-fls. 1112. Confira-se:

“2. Do estatuto social

[...]

Pela alteração **Num Doc 464.739/12-0 da Sessão de 22/10/2012** consta a retirada do sócio Sebastião Luis Pereira de Lima e a admissão de **Jonas Hipólito de Assis**, inscrito no CPF 046.571.698-90 e RG 12225227-5 SSP/SP, como administrador e representante da G Brasil Participações S.A.

[...]

A retirada de Jonas Hipólito de Assis está registrada na alteração **Num Doc 128.506/14-3 Sessão de 10/04/2014**, conjuntamente com a retirada da ILP Participações S.A. É admitido **Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança**, inscrito no CPF 031.685.067-53 e RG 1442718 SSP/RJ, com valor de participação de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais).”

Às fls. 1143/1144, a autoridade fiscal expôs as razões que ensejaram a atribuição da responsabilidade tributária aos sócios e administradores da empresa, podendo-se destacar, aqui, os seguintes trechos, os quais, esses sim, têm relação direta com o deslinde do caso *sub examine*:

“15. Da Responsabilidade por Infrações da Legislação Tributária e a ação ou omissão dolosa, para caracteriza a correta aplicação da penalidade

[...]

Por outro lado, ainda temos que pessoas naturais agiram sob o manto inicial do chamado Grupo Brasil e na Administração da G Brasil SA, sob o comando dos Srs. Sebastião Luis Pereira de Lima, CPF 855.844.798-53 e Antonio Campello Haddad Filho, CPF 990.920.778-87 que eram administradores da ‘Karmann Ghia’ no início do período sob ação fiscal; Na sequência em decorrência dos atos societários e pelo ingresso nos quadros sociais das empresas, tanto na condição de pessoa física bem como na qualidade de ser o representante das pessoas jurídicas envolvidas, da qual é detentor de cotas societárias temos o Sr. Jonas Hipólito de Assis, CPF 046.571.698-90; seguidos pelos ingressos do Sr. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança, CPF 031.685.067-53; e Sra. Maristela Astorri Nardini, CPF 221.106.238-53, todas na

condição de que praticaram atos com excesso de poderes e atos que infringiram a lei tributária, portanto são pessoalmente responsáveis e serão indicados como sujeitos passivos solidários da obrigação tributária lançada em desfavor da contribuinte, nos termos do artigo 135 da Lei 5.172/66.

E ainda, sob este aspecto da sujeição passiva solidária, além destas pessoas naturais retro indicadas que estiveram à frente da Administração da contribuinte na condição de integrar o corpo societária da Karmann Ghia ou de ser seu administrador, temos às disposições que tratam do interesse comum na situação, envolvendo as pessoas naturais que mantiveram a conduta para que a contribuinte obtivesse o resultado de 'nada recolher ou de nada declarar', segundo os ditames do artigo 124 do CTN, com as devidas redações dadas pela legislação subsequente.

[...]

Além do interesse na situação nos termos do artigo 124 do CTN dos Sr. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança e da Sra. Maristela Astorri Nardini, eles são alcançados pelo Inciso III do Parágrafo Único do Decreto nº 207 do Decreto nº 3.000/99, vez que momento da paralisação abrupta que se deu com o abandono da atividade empresarial, havia litigância na área judicial entre estes dois administradores a respeito da alienação das cotas societárias ocorridas, por meio do processo 1028981-91.2014.8.26.0564 da 3ª Vara Cível de São Bernardo do Campo/SP, logo sob o aspecto da responsabilidade dos administradores nesta circunstância ficam ambos submetidos a sujeição passiva solidária.”

Pelo que se pode notar, a autoridade fiscal atribuiu responsabilidade tributária aos Srs. Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança pelos seguintes motivos:

- (i) Que, enquanto pessoas físicas, ingressaram como administradores ou detentor de cotas societárias;
- (ii) Que praticaram atos com excesso de poderes e atos que infringiram a lei tributária, o que atrairia a aplicação do artigo 135 do CTN;
- (iii) Que na condição de sócios cotistas ou administradores mantiveram a conduta de fazer com que a contribuinte KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS obtivesse o resultado de nada recolher ou de nada declarar, restando-se evidente o interesse comum a que alude o artigo 124, I do CTN; e
- (iv) Que o Sr. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança teria paralisado abruptamente e abandonado a atividade empresarial, incidindo, pois, na hipótese do artigo 207, p.u., III do Decreto 3.000/99.

A propósito, a decisão de 1ª instância entendeu por confirmar a premissa eleita pela autoridade lançadora no que diz com a atribuição da responsabilidade tributária dos ora recorrentes à luz dos seguintes fundamentos: (i) que os supostos créditos foram inseridos em GFIP por atos dos diretores, gerentes e representantes em flagrante infração à lei, configurando-se, pois, a hipótese do artigo 135 do CTN; e (ii) que a concomitância entre a responsabilidade da empresa e dos sócios administradores não é incorreta nos termos do artigo 135 do CTN. Confira-se:

“Como já tratado neste Acórdão, a responsabilidade solidária foi atribuída aos administradores, que também vale para o Sr. Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança, e o Sr. Jonas Hipólito de Assis, uma vez que fizeram declarações falsas nas GFIPs da Karmann Guia, e não apenas porque figuravam no quadro societário dessa empresa.

Assim, a questão, diferentemente do que o impugnante quis insinuar, não é o de enquadramento daquelas pessoas no quadro social da empresa fiscalizada, mas em razão de que a GFIP é um documento de confissão de dívida (§ 2º do artigo 32 da Lei nº 8.212/1991), o que os supostos créditos a favor da empresa, inseridos nesse documento, tiverem como causa os atos dos qualificados diretores, gerentes ou dos representantes da pessoa jurídica declarante, com infração de lei, dentro do que dispõe o artigo 135 do CTN.

Ainda vale expor que a concomitância da responsabilização, da empresa e dos sócios administradores, ela não é incorreta, muito embora o art. 135 do CTN expresse pela *pessoalidade* em responder pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

Isso é em razão de que o artigo 135 do CTN não exclui a pessoa jurídica, que é o sujeito passivo do crédito tributário, bem como não diz que são os únicos responsáveis as pessoas que agiram em desacordo com a lei.

Se é assim, de a responsabilidade não ser pessoal, não pode o impugnante, em *contrário sensu*, querer que somente a empresa seja chamada a pagar pela multa aplicada, até porque o fato gerador tem como origem condutas ilícitas, as quais não são cometidas pela pessoa jurídica, mas sim em seu nome, seja pelos diretores, gerentes ou seus representantes, conforme já discorrido neste Acórdão, e que aqui se reporta.

Conforme passarei a demonstrar nos tópicos subsequentes, a responsabilidade tributária tal qual atribuída aos Srs. Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança não se sustenta, haja vista que a autoridade lançadora não observou os requisitos constantes dos artigos 124, I e 135 do CTN. Nesse ponto, o lançamento carece de melhor técnica. É patente que não houve causa jurídica suficiente (leia-se, suporte fático) para que a responsabilidade fosse estendida a tais pessoas, sendo que a condição de sócio ou administrador, por si só, não é condição suficiente para tanto.

4. Da responsabilidade solidária com fundamento no artigo 124, I do CTN

No sentido jurídico, a *solidariedade* configura a *consolidação em unidade de um vínculo jurídico* diante da pluralidade de sujeitos ativos ou passivos de uma obrigação, a fim de que somente se possa cumprir por inteiro ou *in solidum*. Por essa razão, a solidariedade vem assinalar o modo de ser de um direito ou de uma obrigação, que não podem ser fracionados e devem ser sempre considerados em sua totalidade³.

A origem das disposições do artigo 124 do CTN provém da figura da solidariedade contida no Código Civil, Livro I, Título I, Capítulo VI, “Das obrigações solidárias”, artigo 264, que prescreve que “*há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda*”. Trata-se da ocorrência de mais de um credor ou mais de um devedor na mesma relação obrigacional, cada qual com direito ou obrigado à dívida toda.

Falar em solidariedade passiva no campo do direito tributário, pois, equivale a afirmar que os coobrigados são considerados como um todo homogêneo, o que possibilita ao Fisco a cobrança da totalidade da dívida de qualquer um deles, de alguns ou, ainda, de todos eles, simultânea ou sucessivamente. O credor público, portanto, tem o direito subjetivo de acionar

³ DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário jurídico. v. 4. Rio de Janeiro: Forense, p. 265-266.

qualquer um dos devedores solidários, escolhendo, se o desejar, o de maior idoneidade financeira.

A despeito de se tratar de prerrogativa importante que resguarda os interesses arrecadatários do Estado, é bem verdade que o artigo 124 do CTN cuidou de alinhar os requisitos atinentes a tal instituto. E para fins de análise do artigo 124, I do CTN, que é o que nos interessa para o deslinde do caso concreto, deve-se dar ênfase à *solidariedade passiva*, que ocorre com a presença de *mais de um sujeito passivo na mesma relação tributária de caráter obrigacional*. A premissa que deve ser destacada aí é a de que deve existir “interesse comum” das pessoas que participam da situação fática geradora da obrigação principal e que, por consequência, passam à condição de devedores solidários. Confira-se, então, o que dispõe o artigo 124, I do CTN:

“Lei n. 5.172/66

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.”

Note-se que a disposição genérica “interesse comum” adotada pelo legislador do CTN não é suficientemente adequada para revelar com precisão e segurança a exata medida da condição em que figuram os participantes da concretização do fato gerador, já que existem hipóteses nas quais pessoas com interesse comum estão presentes e contribuem para a ocorrência do fato jurídico tributário, mas apenas uma delas será considerada como sujeito passivo da obrigação.

A dúvida central que o presente comando jurídico desperta pode ser fixada na seguinte pergunta: qual conteúdo semântico deve ser atribuído à locução “interesse comum”? Ao associar a locução “interesse comum” à expressão *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal* o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade, sendo necessário que se trate de interesse jurídico no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente e o consequente da regra-matriz de incidência tributária. O interesse comum cuja presença cria a solidariedade não é um interesse meramente de fato, mas, sim, um interesse jurídico, que é aquele que decorre de uma situação jurídica⁴.

O mero interesse social, moral, econômico no pressuposto fático do tributo, portanto, não autoriza a aplicação do artigo 124, I do CTN. O “interesse comum” ali prescrito equivale ao interesse jurídico comum, que é aquele que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo ou, ainda, quando mais de uma pessoa realizam o verbo eleito como critério material do tributo.

Dito de outro modo, o “interesse comum” a que alude o artigo 124, I do CTN não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Trata-se de interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, devendo ser considerada solidária, portanto, a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138.. vol. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 460-461.

Essa linha de raciocínio encontra respaldo na doutrina mais abalizada. De acordo com Renato Lopes Becho⁵, o “interesse comum” a que alude o artigo 124, I do CTN equivale à hipótese em que há mais de uma pessoa ocupando o mesmo polo de uma relação jurídica. Confira-se:

“(…) Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-nos ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo pólo de uma relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. Há situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na copropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles.

[...].

Observemos que, se as múltiplas pessoas não ocuparem o mesmo polo da relação jurídica de Direito privado, não haverá *interesse comum*.”

Para Fábio Pallaretti Calcini⁶, a responsabilidade tributária prevista no artigo 124, I do CTN deve ser atribuída apenas quando estivermos diante de participantes do fato jurídico tributário, sendo que a participação no fato gerador não equivale a um simples elemento factual, que não é dado satisfatório para se reconhecer a responsabilidade. Veja-se:

“Ao se interpretar o art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, é possível notar que seu núcleo é o interesse comum.

Trata-se de conceito jurídico indeterminado (ou plurissignificativo), cuja característica não tem o condão de possibilitar o emprego desta expressão para toda e qualquer situação, principalmente, quando estamos a tratar de responsabilidade tributária, considerada, inclusive, de natureza sancionatória.

Assim, é possível delimitar seu núcleo de significação a fim de que não se imponha responsabilidade tributária (sanção) às pessoas indiscriminadamente, caracterizando verdadeira arbitrariedade, em um caso onde se exige, em verdade, ato administrativo vinculado, nem mesmo discricionário.

[...]

Percebe-se, portanto, desde o início, que somente se pode impor responsabilidade tributária solidária, nos moldes do art. 124, I, do Código Tributário Nacional por “interesse comum” se estivermos diante de participantes do fato jurídico tributário. Equivale dizer: impossível se torna a solidariedade para uma pessoa que não tenha participado do fato gerador.

Apesar disso, é preciso esclarecer que a “participação no fato gerador” não é um simples elemento factual, pois isto não seria dado satisfatório para se reconhecer a solidariedade.

[...]

Possível verificar, portanto, que a responsabilidade tributária, em virtude do “interesse comum” na ocorrência do fato gerador da obrigação principal, demanda basicamente um interesse jurídico e não meramente fático, econômico, social, além de necessitar que as pessoas partícipes do fato jurídico tributário não estejam em situação oposta no ato, fato ou relação negocial, ou contrário, que se quedem em situação de comunhão, como, por exemplo, no caso de co-proprietários e a incidência do IPTU ou na incidência de Imposto sobre a Renda e sua relação com os cônjuges.” (grifei).

⁵ BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem fundamento legal? RDDT 182/107, nov/2010, p. 114-115.

⁶ CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. RDDT 167/36, ago/09, p. 43/45.

A jurisprudência deste Tribunal também tem se manifestado nesse sentido, conforme se constata da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 30/06/2011 a 30/11/2012

[...]

ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. INTERESSE COMUM.

A aplicação da responsabilidade passiva solidária, contida no art. 124, I, do CTN, exige a presença de interesse jurídico comum, ou seja, que as pessoas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. O mero interesse econômico entre tais sujeitos ou mesmo o interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica afasta a aplicação do mencionado dispositivo legal.

(Processo n. 13888.720501/2014-23. Acórdão n. 2401-004.858, Conselheiro Relator Carlos Alexandre Tortato. Sessão de 05.06.2017. Publicado em 03.08.2017).” (grifei).

Esse entendimento tem sido adotado inclusive por esta Egrégia Turma, conforme se pode observar do ementário a seguir reproduzido:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN.

O artigo 124, I, do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) ou o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do "interesse comum" (e, no caso do responsável, da pressuposta previsão legal que o indique como tal). Tal “interesse comum” deve ser jurídico e não meramente econômico. Para que se configure o interesse jurídico comum é necessária a presença de interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em conjunto na situação que o constitui, isto é, quando participam em conjunto da prática da hipótese de incidência (...).

[...]

(Processo n. 15540.720472/2013-75. Acórdão n. 2201-004.632, Conselheiro Relator Marcelo Milton da Silva Rizzo. Sessão de 07.08.2018. Publicado em 06.09.2018).”

Portanto, a aplicação da responsabilidade passiva prevista no artigo 124, I do CTN exige a presença do interesse jurídico comum, que corresponde à hipótese em que as pessoas sejam sujeitos da relação que deu azo à ocorrência do fato gerador, o que, tecnicamente, não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Além do mais, para que a fiscalização possa atribuir responsabilidade solidária a terceiro deverá comprovar que o suposto solidário praticou atos que se subsumiram ao critério material da regra matriz de incidência do tributo que se analisa.

À toda evidência que essa não é a hipótese dos autos. A responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do CTN foi atribuída aos Srs. Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança tendo em vista que, segundo a fiscalização, tais pessoas agiram com intuito de que a empresa obtivesse o resultado de nada recolher ou nada declarar. Quer dizer, o suporte fático eleito pela autoridade lançadora apresenta viés econômico e, por isso mesmo, não se subsume à hipótese legal. Não restam dúvidas de que, nesse ponto, não houve subsunção do fato à norma.

Delimitando-se o núcleo de significação da expressão “interesse comum” constante do artigo 124, I do CTN, resta claro perceber que, não raramente, a responsabilidade solidária é atribuída às pessoas indiscriminadamente, caracterizando, pois, verdadeira

arbitrariedade em um caso em que se exige, em verdade, ato administrativo vinculado. A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário nem tampouco espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, tal como querem alguns. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas, sim, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo⁷.

Por essas razões, entendo que a responsabilização solidária dos Srs. Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança com fundamento no artigo 124, I do CTN não se sustenta e, portanto, deve ser afastada.

5. Da responsabilidade pessoal com fundamento no artigo 135, III do CTN

Inicialmente, deve-se considerar que o artigo 135, III do CTN faz referência à responsabilidade por créditos decorrentes de obrigações tributárias, o que significa dizer que se trata de responsabilidade superior àquela limitada aos tributos, pois, aqui, os terceiros indicados como responsáveis passam a ter responsabilidade não apenas relativamente aos tributos como também em relação às penalidades porventura aplicáveis.

Para bem compreendermos o alcance da responsabilidade atribuída a terceiros pelo artigo 135, III do CTN é importante considerarmos quais são as causas dessa responsabilidade. Diversamente do que tem sido afirmado, para que a responsabilidade pessoal de que se cuida reste configurada não basta simplesmente que o terceiro seja diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado. É fora de dúvida que os terceiros ali mencionados somente podem ser responsáveis por créditos tributários que tenham sido gerados por atos seus, praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos⁸. Além do mais, caberá à autoridade fiscal comprovar, em cada caso, os fatos sem os quais não se pode atribuir responsabilidade àquelas pessoas.

Daí que a visualização da figura do responsável tributário não se demonstra possível a partir do fato gerador, pois tal fato não lhe diz diretamente respeito e não lhe impõe qualquer obrigação. O instituto da responsabilidade tributária é erigido a partir de pressupostos de fatos próprios. Em outras palavras, a responsabilidade desenhada no artigo 135, III do CTN apresenta, a par do fato gerador, outro pressuposto ou suporte fático específico, que, à toda evidência, é próprio da responsabilidade.

Antes de prosseguirmos, faz-se necessário que elenquemos o enunciado prescritivo tal como estampado no artigo 135, III do CTN, porque, no nosso entendimento, o ponto crucial para o deslinde do caso concreto diz com a correta interpretação da norma. E não são raras as vezes em que as autoridades lançadoras tendem por adotar uma determinada interpretação que destoa significativamente daquelas que provém da doutrina especializada e da jurisprudência que emana dos tribunais pátrios. Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 135, III do CTN:

“Lei n. 5.172/66

⁷ DERZI, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138.. vol. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 585.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Como se pode observar, a referência a atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos indica muito claramente que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros – apenas os diretores, gerentes, administradores ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não de ser incluídos em tal categoria – diz respeito apenas aos créditos originados de atos abusivos. Com efeito, se um diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica pratica atos que segundo o contrato ou os estatutos não podia praticar, e se do ato ilegal ou abusivo resultar obrigações tributárias, o autor do ato deve assumir pessoal responsabilidade pelos créditos tributários respectivos.

De toda sorte, é de se reconhecer que a interpretação do artigo em evidência deve ser realizada por partes. A primeira questão diz respeito aos atos com excesso de poderes praticados pelos *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*. A dúvida, aqui, pode ser lançada nos seguintes termos: poderá o sócio que não tem poderes de gestão ser pessoalmente responsabilizado com fundamento no artigo 135, III do CTN? E a resposta, de logo, é de todo negativa.

O artigo faz referência apenas aos diretores, gerentes e representantes sem fazer qualquer distinção entre essas três categorias, equiparando-os para o fim de responsabilizá-los pelos débitos tributários das pessoas jurídicas. Essa equiparação tem apoio nos pontos comuns existentes entre essas três figuras, isto é, o agir em nome de pessoa jurídica e o agir com excesso de poderes. *Excesso de poderes*, aliás, refere-se a quem age além do que lhe seria dado fazer.

O pressuposto de fato da norma de responsabilidade estatuída no artigo 135, III do CTN é a prática de atos, por parte de quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. Apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado pode ser responsabilizado. A responsabilidade pessoal, no caso, decorre de ato praticado com ilicitude por conta e risco do gestor, de modo que a mera condição de sócio é insuficiente para caracterização da responsabilidade em evidência.

É nesse sentido que a doutrina especializada tem se manifestado. Segundo Leandro Paulsen⁹, a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III do CTN deve ser aplicada em relação às pessoas ali indicadas, o que significa dizer que a mera condição de sócio é insuficiente para caracterização da responsabilidade. Veja-se:

“Conforme se vê das notas específicas adiante, entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Também por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.”

⁹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

Em *Parecer* sobre a responsabilidade tributária do conselho de administração que não praticara atos de gestão – equiparo, aqui, à figura do mero sócio –, Ives Gandra da Silva Martins¹⁰ afirma que a interpretação da norma do artigo 135, III do CTN deve se conformar exclusivamente a seu discurso, vedando-se a responsabilidade de terceiros que não ali indicados. É ver-se:

“Ora, o artigo 135 faz clara menção a “atos praticados com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou estatutos”, isto é, deixa livre de dúvidas o fato de que só a prática do ato é gerador da responsabilidade. Em outros termos, apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado, pode ser responsabilizado. Não os conselheiros que, como o próprio nome indica, podem dar Conselhos administrativos, mas não exercem a administração da empresa, esta exercida pelos diretores, gerentes ou procuradores.

[...]

O que fica claro nas duas dicções é que a responsabilidade tributária é regida pelo artigo 135 do CTN e não pelo artigo 158 da lei das sociedades por ações, valendo aquele para o campo específico ao direito tributário e este para o direito mercantil.

Quem é conselheiro de administração e não pratica atos lesivos ao interesse do Erário, não pode ser responsabilizado com base no artigo 135 do CTN, por não ser gerente, diretor ou procurador e por não ter praticado atos de gestão.

[...]

Tenho para mim, portanto, que a interpretação do artigo 135 do CTN deve se conformar exclusivamente a seu discurso, vedada a incursão por normas próprias de outros ramos do direito para, por integração analógica, que é interdita pelo artigo 108 § 1º do CTN, aplicar-se princípio que no caso é de direito comercial, ao direito tributário.

Neste campo, portanto, somente diretores, gerentes ou procuradores que tenham praticado atos lesivos ao Erário, por excesso de poderes ou infringência à lei, contrato social ou estatutos, podem ser responsabilizados tributariamente.

[...]

Tenho para mim, de resto, à luz da jurisprudência do Pretório Excelso, que quem não praticou ato de gestão não é diretor, gerente ou procurador, também não é responsável nem pessoal, nem solidário por delitos de empresa (...).” (grifei).

Portanto, apenas aqueles que estejam na administração executiva da empresa é que podem ser pessoalmente responsabilizados caso pratiquem atos com excessos de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, o que significa afirmar, por óbvio, que a mera condição de sócio é insuficiente para caracterização da responsabilidade.

A jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa tese, conforme se constata do excerto transcrito abaixo:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135 DO CTN. SÓCIO NÃO GERENTE. AUSÊNCIA DE DOLO. INAPLICABILIDADE.

A responsabilidade tributária tipificada pelo CTN como pessoal, prevista no artigo 135, tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito que pratique atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos haja com dolo e seja ou uma das pessoas elencadas no artigo 134 (inciso I), ou que atue como mandatário, preposto ou empregado (inciso II), ou, ainda, que seja diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III). Não sendo comprovados nenhum

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária - Conselho de Administração que não praticou Atos de Gestão - Inaplicabilidade do Artigo 135 à Hipótese - Outras Questões Processuais. RDDT 27, dez/1997, p. 143/147.

destes requisitos, não pode incidir a responsabilização tributária. Tampouco podem servir de motivo para a aplicação de tal responsabilidade fatores como o parentesco entre o suposto responsável e outro responsabilizado ou a capacidade econômica do suposto responsável.

(Processo n. 10803.720109/2012-17. Acórdão n. 1402-002.733, Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macci. Sessão de 16.08.2017. Publicado em 06.11.2017).” (grifei).

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. ART. 135 DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135 do CTN. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal.

(Processo n. 13971.724408/2014-49. Acórdão n. 1201-001.925, Conselheiro Relator Luis Henrique Marotti Toselli. Sessão de 19.10.2017. Publicado em 24.11.2017).” (grifei).

Dando continuidade à correta interpretação do artigo 135, III do CTN, chega-se ao segundo ponto que merece destaque. É que os diretores, gerentes de pessoas jurídicas somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes de atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. O ato deve ser estranho aos objetivos da sociedade, alheios aos seus interesses. Se o administrador manifestamente excede os limites da sua função ao praticar atos não abrangidos pelas finalidades da empresa, visando o seu próprio interesse, aí, sim, responderá pessoalmente pelo crédito tributário na condição de substituto tributário. Agora, se o ato tiver sido praticado no interesse da empresa, não caberá a substituição, porque, em casos tais, abrir-se-ia margem para que as empresas agissem de má-fé e, sob o argumento de que seus representantes teriam agido irregularmente, esquivassem-se de assumir as responsabilidades por obrigações tributárias resultantes de operações realizadas no seu interesse.

Por mais que seja óbvio, é relevante destacar que as pessoas jurídicas têm existência distinta da existência dos seus membros, o que significa dizer que as sociedades possuem deveres jurídicos diferentes dos deveres jurídicos dos seus administradores e gestores¹¹. Juridicamente, a pessoa jurídica é tão real quanto as pessoas físicas. Exprime-se por órgãos, sendo capaz de todos os direitos, exceto aqueles que resultam de fatos jurídicos em cujo suporte fático há elemento que ela não pode satisfazer (e.g., ser parente para suceder legitimamente ou ter pretensão a alimentos).

Para um adequado entendimento do artigo 135, III do CTN, portanto, não é relevante saber se houve infração à lei tributária, porque, como bem cediço, não se pode pretender que a pessoa jurídica somente pratique ato lícitos, excluindo-se de sua responsabilidade a violação de normas jurídicas supostamente imputável apenas aos seus sócios. Se o ato foi praticado pela pessoa jurídica, através de órgão seu, a responsabilidade é da pessoa jurídica, e não da pessoa física que validamente exercia a função de gestão e administração. Ao revés, se a pessoa ou as pessoas que compõem a administração atuam fora dos limites da competência, o ato não ato não será da pessoa jurídica.

Dessa forma, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados à vista do artigo 135, III do CTN quando atuem fora dos limites de sua competência.

¹¹ Cf. Lei n. 10.406/2002. Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019).

Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos. Com efeito, a “lei” referida no dispositivo não é qualquer lei nem muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei análoga ao contrato social, qual seja, a lei societária.

A violação da lei societária pode ocorrer em dois momentos distintos. O primeiro, quanto o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando-se os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticada pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregulares da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do direito ou, ainda, em quaisquer outros casos que, embora praticados em nome da pessoa jurídica, são contrários aos seus interesses.

É importante observar que não existe uma infração à lei para fins de responsabilidade tributária, outra para fins de responsabilidade civil, outra para fins comerciais e outra para fins trabalhistas. A infração à lei capaz de responsabilizar o diretor ou sócio-gerente é uma só em virtude de configurar-se com a violação às disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam. Nesse ponto, note-se que o pressuposto fático de aplicação do artigo 135, III do CTN não é a violação à simples norma tributária impositiva, mas a outras leis, contrato social ou estatutos, violação esta não posterior ao surgimento da obrigação, mas prévia ou concomitante.

Essa linha de raciocínio tem respaldo na doutrina mais abalizada. No entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi¹², a responsabilidade pessoal do dirigente ocorre por infração à comercial ou civil, e não a tributária. Veja-se:

“(…) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

É também como pensa Renato Lopes Becho¹³:

“Se entendermos que a referência à *lei* do art. 135 do CTN significa, para o administrador de empresa, *qualquer lei*, inclusive a tributária, ou a de trânsito, ou a dos títulos de crédito, o efeito será o fim da separação entre pessoa jurídica e pessoa física de seus sócios ou administradores.

[...]

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes). Um tipo de infringência à lei (CTN, art. 135) pode estar, por exemplo, na não observância das determinações da Lei n. 5.764/71 (Lei das Cooperativas), ou aquelas presentes no Código Civil, art. 1.093.”

¹² DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

¹³ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 106-108.

Essas razões bem evidenciam que não compartilhamos com os argumentos usualmente utilizados em defesa das autoridades fiscais de que a mera infração à lei tributária é causa jurídica suficiente para responsabilização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Fosse assim, qualquer infração à lei transferia a responsabilidade para o administrador, do que resultaria o fim da personalidade jurídica da empresa. A propósito, essa foi a premissa eleita pela autoridade lançadora e confirmada pela autoridade judicante de 1ª instância. Esse modo de pensar é de todo superficial e, como visto, não se sustenta diante de uma análise mais técnica e pormenorizada.

Não bastassem todas as razões expostas, devo alertar para uma última questão que é de todo relevante. Constitui elemento essencial para atribuir-se responsabilidade pessoal nos moldes do artigo 135, III do CTN a demonstração da ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. É evidente que se a responsabilidade depende de certos atos, é indiscutível que a autoridade lançadora deve comprovar a apuração dos fatos que a caracterizam. Trata-se, pois, da necessidade de apuração da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 142 do CTN, combinado com o artigo 9º do Decreto n. 70.235/72¹⁴.

A responsabilidade tributária pessoal envolve necessariamente a concorrência de dois pressupostos de fato autônomos: o pressuposto de fato do tributo (fato gerador) e o pressuposto de fato da responsabilidade tributária. Ou seja, a responsabilidade em foco exige tanto a demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação do contribuinte de pagar tributo como a comprovação dos fatos ilícitos praticados pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Para que ocorra a cobrança de tributo ou penalidade do responsável é indispensável que seja verificada a ocorrência dos dois pressupostos de fato¹⁵.

Nesse ponto, note-se que a jurisprudência deste Tribunal é uníssona no sentido de que cabe à fiscalização comprovar que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado praticaram atos com excesso de poderes e infração à lei, contrato social ou estatutos. Confira-se os trechos transcritos abaixo:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

[...]

RESPONSABILIDADE DE SÓCIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE INFRAÇÃO À LEI NO EXERCÍCIO DA GERÊNCIA.

O sócio administrador é responsabilizado pessoalmente pelo crédito tributário apenas quando se comprova que o mesmo cometeu atos ilícitos no exercício da gerência da sociedade. Na falta de comprovação, deve ser afastada a responsabilidade pessoal solidária.

[...]

(Processo n. 19515.721580/2011-61. Acórdão n. 1201-001.660, Conselheira Relatora Eva Maria Los. Sessão de 15.05.2017. Publicado em 08.06.2017)”.

¹⁴ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e substituição tributárias. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012, p. 235.

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 19/05/2008 a 09/02/2011

[...]

RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS.

Na dicção do art. 135, III do CTN, o sócio-gerente é responsabilizado pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, na condição de gerente e não pela sua condição de sócio.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO/MANDATÁRIO NÃO CABIMENTO

Não restando comprovado nos autos, atos de administração/gerência/representação, praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos à época dos fatos, torna-se incabível a manutenção do sócio/mandatário no polo passivo como responsáveis solidários.

(Processo n. 11829.720017/2013-92. Acórdão n. 3302-003.602, Conselheiro Relator Walker Araujo. Sessão de 20.02.2017. Publicado em 16.03.2017).” (grifei).

Pelo que se nota, a atribuição de responsabilidade pessoal exige que a autoridade lançadora comprove a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. Tratando-se o lançamento de norma individual e concreta, os fatos, para que alcancem a categoria de fatos jurídicos e adentrem os quadrantes do direito, necessitam ser provados. É mediante a linguagem das provas que se alcança a verdade lógica, pois, para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito não se requer apenas a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento, sendo necessário a certeza de que o enunciado descrito foi elaborado de acordo com as regras do sistema e tenha sido produzido por meio de provas.

Como afirmamos anteriormente, o instituto da responsabilidade é erigido a partir de pressupostos de fatos próprios. O suporte fático para atribuição de responsabilidade diz respeito à comprovação dos fatos ilícitos praticados pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, porque, não havendo comprovação, os fatos ali descritos não alcançam a categoria de fatos jurídicos e, portanto, não adentram para o mundo do direito. A doutrina tradicional costuma falar que aí não há subsunção do fato à norma pela ausência comprovação do fato.

Na hipótese dos autos, a responsabilidade pessoal foi atribuída em virtude de que os Srs. Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança, juntamente com as demais pessoas físicas, praticaram atos com excesso de poderes e atos que infligiram a lei tributária. Quer dizer, no entendimento da autoridade fiscal as declarações de compensações realizadas em GFIP foram consideradas como causa jurídica suficiente que configuraria a hipótese legal prevista no artigo 135, III do CTN. Todavia, se, por um lado, a autoridade não comprovou que tais atos não foram praticados pela KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS, através de órgão seu, por outro, também não comprovou que aquelas pessoas naturais atuaram fora dos limites de suas respectivas competências.

Em senda conclusiva, entendo que devo abrir um parêntesis apenas para afirmar que é de todo equivocado tentar-se atribuir responsabilidade às pessoas naturais aqui em evidência com fundamento no artigo 207, parágrafo único, inciso III do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, já que as regras ali constantes dizem respeito ao Imposto de Renda, que, aliás, nada tem que ver com as contribuições previdenciárias. E ainda que assim não fosse, é bem verdade que os fatos aqui descritos não se subsumem à hipótese legal em evidência, já que,

conforme exaustivamente demonstrado no próprio *Termo de Descrição dos Fatos*, o que ocorreu durante o período fiscalizado foi apenas a suspensão temporária das atividades da empresa em razão de disputa judicial em torno do seu controle societário.

Por todas essas razões, entendo que a responsabilização solidária dos Srs. Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança com fundamento no artigo 124, III do CTN também deve ser afastada.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, nego provimento ao recurso de ofício, voto por não conhecer dos recursos voluntários da KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS e dos Srs. Antônio Campello Haddad Filho e Sebastião Luis Pereira de Lima uma vez que foram apresentados intempestivamente e, por último, conheço dos recursos voluntários dos Srs. Jonas Hipólito de Assis e Eudes Maria Regnier Pedro José de Orleans e Bragança para, no mérito, dar-lhes provimento para afastar a responsabilidade tributária imputada com fundamento nos artigos 124, I e 135, III do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega